

UNIVERSIDADE DO EXTREMO SUL CATARINENSE - UNESC

CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

ANA CLAUDIA PAZ TEIXEIRA

**PIS E COFINS: UMA ANÁLISE DAS CONTRIBUIÇÕES FEDERAIS NO REGIME
NÃO-CUMULATIVO EM UMA EMPRESA DE REFRIGERAÇÃO SITUADA NO SUL
DE SANTA CATARINA**

CRICIÚMA

2023

ANA CLAUDIA PAZ TEIXEIRA

**PIS E COFINS: UMA ANÁLISE DAS CONTRIBUIÇÕES FEDERAIS NO REGIME
NÃO-CUMULATIVO EM UMA EMPRESA DE REFRIGERAÇÃO SITUADA NO SUL
DE SANTA CATARINA**

Trabalho de Conclusão de Curso, apresentado para obtenção do grau de Bacharel no curso de Ciências Contábeis da Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC.

Orientador(a): Prof.^a Esp. Patriele de Faveri Fontana

CRICIÚMA

2023

ANA CLAUDIA PAZ TEIXEIRA

**PIS E COFINS: UMA ANÁLISE DAS CONTRIBUIÇÕES FEDERAIS NO REGIME
NÃO-CUMULATIVO EM UMA EMPRESA DE REFRIGERAÇÃO SITUADA NO SUL
DE SANTA CATARINA**

Trabalho de Conclusão de Curso aprovado pela Banca Examinadora para obtenção do Grau de bacharel, no Curso de Ciências Contábeis da Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC, com Linha de Pesquisa em Contabilidade Tributária

Criciúma, 20 de junho de 2023.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Patriele de Faveri Fontana - Especialista - (Unesc) - Orientadora

Prof. Me. João Vânio Mendonça Cardoso - (Unesc) - Examinador

Prof. Esp. Ademir Borges - (Unesc) - Examinador

Dedico este trabalho aos meus pais, Joel e Maurina, que são meus exemplos de vida e pilares para minha formação.

AGRADECIMENTOS

Primeiramente gostaria de agradecer a Deus, que me instruiu chegar até aqui para terminar esse ciclo tão importante em minha vida.

Aos meus familiares, em especial meus pais Joel e Maurina, minha irmã Ana Paula e meu namorado Vinícius, que me ajudaram e forneceram toda estrutura necessária para a conclusão do curso. Sem eles, nada disso seria possível.

Aos meus amigos da graduação, Jaqueline Bussolo, Janaina Marangoni, Filipe Martins, Fernanda Biff e Laura Dalmolin, que dividiram comigo momentos de alegria e de aprendizado dentro desta jornada. Aos professores do curso de Ciências Contábeis da UNESC, pelos ensinamentos que nos foram passados.

A minha orientadora, professora Patriele de Faveri Fontana, meus sinceros agradecimentos pela dedicação e suporte para desenvolver meus objetivos e por compartilhar conhecimentos que foram essenciais para a conclusão deste trabalho. E a todos que de maneira direta ou indireta contribuíram para que esta etapa fosse concluída. Muito obrigada



PIS E COFINS: UMA ANÁLISE DAS CONTRIBUIÇÕES FEDERAIS NO REGIME NÃO-CUMULATIVO EM UMA EMPRESA DE REFRIGERAÇÃO SITUADA NO SUL DE SANTA CATARINA

Ana Claudia Paz Teixeira

Prof.^a Esp. Patriele de Faveri Fontana

RESUMO: O artigo ressalta a importância de as empresas buscarem soluções para reduzir gastos e otimizar a carga tributária, visando entregar melhores preços sem comprometer a qualidade do produto. O planejamento tributário é apresentado como forma de minimizar os custos e despesas relacionados aos tributos. As empresas que não investem na gestão tributária estão mais vulneráveis à processos tributários e penalidades, sendo importante contar com profissionais capacitados e informações confiáveis para desenvolver um planejamento adequado. As contribuições do PIS e da COFINS são citadas como exemplo de tributos cumulativo e não-cumulativo. O estudo proposto visa analisar os processos de apuração dessas contribuições em uma empresa de refrigeração, verificando as operações relacionadas à apuração e sua conformidade com a legislação. A abordagem desta presente pesquisa se enquadra em quantitativa, realizada de forma documental e descritiva. Foi analisado o documento da apuração das contribuições de PIS e da COFINS de cinco meses. Os resultados revelaram que a empresa analisada apresentou inconformidade com a legislação, recuperando créditos indevidos. É ressaltada a importância de um conhecimento aprofundado das regras tributárias e da presença de uma equipe capacitada em contabilidade para otimizar a carga tributária de forma geral. Recomenda-se a revisão periódica das apurações e a implementação de controles internos eficientes. Cada empresa é única, e as recomendações apresentadas são específicas para a empresa em estudo. Estar em conformidade com a legislação fiscal, tomar decisões embasadas e evitar problemas futuros requer um conhecimento aprofundado das regras tributárias, a presença de especialistas em contabilidade e a implementação de controles internos eficientes.

PALAVRAS-CHAVE: Contribuições não-cumulativa. Revisão Tributária. Regime de Apuração.

ÁREA TEMÁTICA: Tema 05 - Contabilidade Tributária.

1 INTRODUÇÃO

As empresas buscam soluções de redução de gastos para entregar melhores preços, sem perder a qualidade do produto final. Nessas circunstâncias, as leis fornecem alternativas para que, por meio do planejamento tributário, haja o uso de meios legais para minimizar os custos e despesas gerados pela carga tributária (SILVA, 2012).



Padoveze (2017) ressalta que o tributo é um gênero e as suas classes são: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições sociais, de intervenção do domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas

As empresas que investem menos na qualidade de sua gestão tributária são mais vulneráveis ao processo tributário. Percebe-se que, para os contribuintes que não cumprem a legislação tributária, existe uma penalidade relacionada às fiscalizações nos procedimentos, sujeito a multa. No entanto, pode-se avaliar que esse procedimento de fiscalização não terá impacto no resultado positivo da regulamentação, mas gerará mais irregularidades fiscais, ou seja, cometendo *non-compliance*¹ (VITALIS, 2019). Visto que o fisco, com os avanços tecnológicos ampliou suas capacidades de fiscalização, aumentando os métodos para controlar as operações realizadas pelas empresas (SANTOS, 2011).

Conseqüentemente, a falta de informações que auxiliam na gestão do negócio dificulta o desenvolvimento das atividades da gestão, isso os leva a tomar decisões que não condizem com a realidade da empresa. Desta forma, percebe-se o quanto é necessário contar com pessoas capacitadas e com informações confiáveis que apoiam o desenvolvimento desse planejamento, para que possa desenvolver um planejamento tributário adequado com a realidade da empresa (SILVA, 2012).

Os estudos tributários estão diretamente ligados a carga tributária, como o Programa de Integração Social (PIS) e a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS), existindo duas formas de recolhimento, a cumulativa e a não-cumulativa. Estes dois tributos possuem características diferenciadas em termos de alíquotas (MOREIRA, 2011).

Segundo Carrazza (2002) as contribuições sociais são tributos, onde devem necessariamente obedecer ao regime jurídico tributário, isto é, aos princípios que informam a tributação, no Brasil. O tributo é não-cumulativo quando o valor da obrigação tributária gerada em uma etapa de circulação de mercadoria pode ser deduzido do valor devido na etapa seguinte.

De acordo com Santos (2007) os contribuintes sujeitos ao regime cumulativo, são as empresas privadas em geral responsáveis por pagar essas contribuições sobre o faturamento, incluindo as pessoas equiparadas pelo Imposto de Renda.

Considerando que o faturamento das empresas instaladas no Brasil está sujeito à incidência da contribuição PIS e COFINS, ambas de competência da União Federal (CF/88, art. 195). Segundo Yamashita (2007), a não-cumulatividade é um dos assuntos mais polêmicos, principalmente no que se trata da compensação de créditos de bens e serviços com os débitos do tributo.

Em virtude dos fatos mencionados, compõe-se a seguinte problemática de pesquisa: quais as operações que incidem no aproveitamento e recolhimento das contribuições de PIS e COFINS em uma empresa de refrigeração localizada no sul de Santa Catarina?

¹ *Non-compliance* pode ser caracterizado como o não cumprimento do contribuinte ou até mesmo do profissional da contabilidade, dos deveres tributários estabelecidos pela Constituição Federal. Ressaltando, os profissionais responsáveis pela assessoria no ramo fiscal têm grande importância e influência no direcionamento de seus clientes, induzindo ao cumprimento de suas obrigações segundo a legislação exposta, sendo um dos principais objetos de inspiração ao *compliance* (VITALIS, 2019).



Com base nas possibilidades de aproveitamento e recolhimento de PIS e COFINS, este trabalho tem como objetivo principal analisar os processos de apuração, que incidem no aproveitamento e recolhimento das contribuições de PIS e COFINS em uma empresa de refrigeração. Como objetivo específico, verificar as operações que dizem respeito à ótica da empresa, em relação ao crédito de PIS e COFINS, identificar as obrigações referente às contribuições e analisar se a empresa está em conformidade com a legislação atual.

Empresários, principalmente de grandes empresas, passaram a dar mais atenção a um bom planejamento tributário, visando menor tributação, buscando dentro da legalidade evitar, reduzir ou atrasar o recolhimento de seus tributos. Assim, podendo obter mais vantagens e como consequência oferecer melhores preços, e aumentar a rentabilidade e lucratividade.

Diante disto, pretende-se com esta pesquisa, averiguar se na empresa de refrigeração existem inconformidades na apuração mensal das contribuições federais, PIS e COFINS e se existe possibilidade de crédito, para diminuir o valor a recolher no qual a empresa não possui conhecimento. No final deste estudo irá mostrar se a empresa de refrigeração está regular ou irregular com as contribuições, perante o regime não-cumulativo.

Este artigo possui as seguintes seções: a primeira seção é a introdução, que foi apresentada e tem objetivo de contextualizar e problematizar o tema. A segunda seção apresentará a fundamentação teórica. Em seguida, a terceira seção descreve os passos metodológicos adotados no artigo. Na quarta seção, serão analisados os resultados obtidos. Por fim, na quinta e última seção, será desenvolvida a conclusão deste artigo.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

A seção a seguir tem como objetivo enfatizar informações teóricas pertinentes à pesquisa científica conduzida, a fim de contextualizar a problemática do tema, apresentando uma variedade de apresentação categorizada, com ênfase na contabilidade tributária e sua avaliação metodológica por meio da análise tributária.

2.1 AS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS AO PIS E COFINS

A natureza jurídica das contribuições foi objeto de questionamento ao longo do tempo. Antes da Constituição de 1998, não havia definição clara e uniforme sobre a natureza das contribuições, o que gerava manifestações e controvérsias. Com a promulgação da Constituição de 1998, houve uma mudança significativa nesse cenário, que determinou que fossem aplicadas às contribuições especiais as normas gerais em matéria tributária. Segundo Grecco (2000), considera-se pacificado o entendimento de que algumas espécies tributárias constituem tributo, conforme definição do art. 3º do Código Tributário Nacional (CTN) extensivamente aceito pela doutrina.

Essas contribuições são entendidas como, tributos que são devidos por atos praticados pelo contribuinte, onde uma cobrança gera uma receita destinada a financiar atividades estatais específicas (PAULSEN; VELLOSO, 2010).

O Programa de Integração Social (PIS), foi criado por meio da lei complementar nº 07/1970. A partir do ano de 1988, baseando-se na Constituição



Federal, suas arrecadações são repassadas para o programa do seguro-desemprego e para o abono salarial. A Contribuição é recolhida por meio da receita bruta (faturamento), sendo que sua base de cálculo são as receitas totais, diminuindo as exclusões estabelecidas na legislação (MADEIRA, 2009). É devida mensalmente pelas pessoas jurídicas de direito privado e as que são equiparadas pela legislação do imposto de renda, inclusive as empresas públicas e as sociedades de economia mista e suas subsidiárias (BRASIL, 1998).

Suas alíquotas estão vinculadas à atividade operacional da pessoa jurídica: empresas tributadas pelo regime lucro real, que possuem direito a não-cumulatividade, calcula-se 1,65% sobre o faturamento mensal da empresa e as empresas tributadas pelo lucro presumido, calcula-se 0,65% sobre o faturamento mensal (FABRETTI, 2014).

A Contribuição Social sobre o Faturamento (COFINS), instituída pela lei Complementar nº 70/1991, é um tributo que incide sobre o faturamento mensal de pessoas jurídicas contribuintes, possibilitando excluir valores especificados em lei (BRASIL, 1991). Da mesma maneira do PIS, estão obrigadas ao pagamento às pessoas jurídicas em geral e a ela equiparadas pela legislação do imposto de renda, incluindo construtoras e instituições financeiras (BRASIL, 1998).

As alíquotas também variam de acordo com o regime tributário em que a empresa se encontra. As empresas que são optantes pelo lucro real, que possuem o direito não-cumulativo, estão sujeitas a uma alíquota de 7,60%. As demais empresas são tributadas sob a alíquota de 3% sobre o faturamento mensal.

2.2 PIS E COFINS CUMULATIVO

Segundo Santos (2007), são contribuintes do PIS e da COFINS cumulativas sobre o faturamento, as pessoas jurídicas do direito privado em geral, incluindo as pessoas equiparadas pela legislação do Imposto de renda, existindo algumas exceções, como: aquelas pessoas sujeitas à modalidade não-cumulativa da contribuição; e, as microempresas e as empresas de pequeno porte submetidas ao regime do Simples Nacional.

As Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, que são instituidoras do regime não-cumulativo, se encarregam de estabelecer duas situações básicas que impõe ao contribuinte o regime da cumulatividade das contribuições. A primeira refere-se a certas características, forma de tributação adotada para imposto de renda, ramo de atividade, e a segunda refere-se a receitas auferidas.

Diante deste caso, é possível um mesmo contribuinte estar sujeito ao regime não-cumulativo, por ser tributado com base no regime lucro real, por exemplo, e, ao mesmo tempo, estar sujeito ao regime cumulativo em relação à determinada receita auferida.

As leis relacionadas a este assunto, lei nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 estabelecem que fiquem fora do regime não-cumulativo, sujeitando-se então ao regime cumulativo, são, entre outras: i) as pessoas jurídicas tributadas pelo Imposto de Renda com base no lucro presumido ou arbitrado; ii) as sociedades cooperativas; iii) as pessoas jurídicas (entidades financeiras e assemelhadas); iv) empresas particulares que exploram serviços de vigilância e de transporte de valores, referidas na lei nº 7.102/1983.



As leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 além de estabelecer que as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido, entre outras, estariam sujeitas ao regime cumulativo da contribuição para PIS e COFINS, elegeram algumas receitas que também estariam fora do regime não-cumulativo.

A base de cálculo das contribuições PIS e COFINS é a totalidade das receitas auferidas da pessoa jurídica sendo irrelevante o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas (SANTOS, 2007).

Como regra, as pessoas sujeitas ao regime cumulativo das contribuições de PIS e COFINS devem calcular as respectivas contribuições desta modalidade, mediante a aplicação das alíquotas de 0,65% para PIS e 3% para COFINS, sobre o faturamento bruto auferido.

Os contribuintes devem pagar as respectivas contribuições até o último dia útil do segundo decêndio subsequente, que é o dia 20 ou o último dia útil anterior, se o dia 20 não for dia útil (SANTOS, 2007). Segundo o art. 15 da lei nº 9.779/1999, as empresas que possuem filiais, a apuração e o pagamento das contribuições devem ser feitos de forma centralizada, direcionado ao estabelecimento matriz.

2.3 PIS E COFINS NÃO-CUMULATIVOS

O regime não-cumulativo das contribuições de PIS e COFINS foram determinados por leis diferentes, a primeira foi gerada a partir da Medida Provisória nº 66/2002, e a outra por meio da lei nº 10.833/2003, com a aprovação deste dispositivo iniciou-se um debate bastante relevante no cenário nacional, para se identificar qual seria o alcance desta regra que autoriza a apropriação de créditos decorrentes das atividades (LUNARDELLI, 2004).

Por isso, as empresas são capazes de apurar créditos referentes a vários fatos geradores, esses custos estão na base de investimentos e de insumos da indústria e do comércio, o que são pertinentes a obtenção de créditos que são suficientes para diminuir de forma efetiva a carga tributária (OLIVEIRA, 2013). Os créditos correspondem ao valor integral das contribuições que são determinadas despesas, ou seja, o valor a compensar de PIS é de 1,65% e 7,60% para COFINS.

As atividades que possibilitam a compensação estão presentes no art. 3º das leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 (BRASIL, 2002 e 2003).

Quadro 1: Atividades que possibilitam compensação de crédito.

I	Bens adquiridos para revenda;
II	Bens e serviços, utilizados para insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive, combustíveis e lubrificantes, exceto em relação a pagamento de que trata o art. 2º da lei nº 10.485/2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 da TIPI.
III	Energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica. (lei nº 10.833/2003, art. 3º, III e lei nº 10.637/2002, IX).

Continua...



Continuação...

IV	Aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa.
V	Valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Simples Nacional.
VI	Máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.
VII	Edificações e benefícios em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão de obra, tenha sido suportado pela locatária.
VIII	Bens recebidos em devolução, cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou mês anterior conforme o disposto nas leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.
IX	Armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor. (lei nº 10.833/2003, art. 3º, IX, e sem previsão na lei nº 10.637/2002)
X	Vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviço de limpeza, conservação e manutenção.
XI	Bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

Fonte: Ajustado pela autora, Brasil (2002; 2003).

Foi uma grande mudança quando foi instituído o desconto dos créditos fiscais no regime não-cumulativo, mas para realizar a dedução é necessário ter algumas cautelas, principalmente quando se refere às despesas da atividade, pois para uma despesa ser considerada necessária ou imprescindível à atividade é necessário que tenha sido taxativamente listada pelo legislador, sendo então, necessário a análise da legislação para saber quais são as possibilidades de crédito (OLIVEIRA; ONO, 2011).

Segundo art. 1º das leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, podem ser excluídas das suas bases de cálculo, as:

- Saída com produtos isentos das contribuições ou sujeitos à alíquota zero;
- Vendas canceladas e os descontos incondicionais;
- Reversão de provisão e recuperação de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas;
 - Subvenção para investimento;
 - Ganhos decorridos de avaliação do ativo e passivo com base no valor justo;
- Vendas de ativo não circulante, registrado como investimento, imobilizado ou intangível;
 - Lucro e dividendos a receber ou obtidos como resultado de investimentos em participações societárias.



Segundo o art. 4º da lei nº 10.865/2004, as ocorrências tributárias de PIS e COFINS na importação, são:

- A entrada de bens estrangeiros no território nacional;
- Malas e as remessas postais internacionais;
- Mercadoria importada a granel que, por sua natureza ou condições de manuseio na descarga, esteja sujeita a quebra ou a decréscimo, desde que o extravio não seja superior a 1% (quando ocorrer quebra ou decréscimo em % superior, serão exigidas as contribuições somente em relação ao que exceder a 1%);
- o pagamento, o crédito, a entrega, o emprego ou a remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior como contraprestação por serviço prestado.

O PIS e a COFINS na Importação serão calculados mediante aplicação, sobre a base de cálculo, as alíquotas são: i) na hipótese de importação de bens: 2,1% para PIS e 9,65% para COFINS; e, ii) na hipótese de importação de serviços: 1,65% para PIS e 7,60% para COFINS.

O Decreto nº 8.426/2014, no art. 4º restabeleceu a incidência de PIS e da COFINS para as pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não-cumulativo.

De acordo com o Decreto nº 9.580/2018, no seu art. 373 e a lei nº 9.718/1998, art. 9º, as receitas financeiras são: i) juros recebidos; ii) descontos obtidos; iii) lucro na operação de reporte; iv) rendimentos de aplicação financeira de renda fixa; e, v) variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio ou de índices ou coeficientes aplicáveis por disposição legal ou contratual.

Segundo o Decreto nº 8.451/2015 as alíquotas das contribuições incidentes sobre as receitas financeiras decorrentes de variação monetárias, em função a taxa de câmbio, permanecem em zero para as seguintes situações: i) Operações de exportação de bens e serviços para o exterior, isso significa que as empresas que realizam vendas de produtos ou serviços para outros países não terão que pagar as contribuições sobre receitas financeiras provenientes das variações decorrentes das transações em moeda estrangeira; ii) obrigações contraídas pela pessoa jurídica, inclusive empréstimos e financiamentos.

As leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, que são responsáveis pelo regime não-cumulativo do PIS e da COFINS, determinam que a base de cálculo será a receita bruta, contendo a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica.

A partir de 01 de julho de 2015, as alíquotas do PIS e da COFINS sobre as receitas financeiras, sujeitas ao regime de apuração não-cumulativa das referidas contribuições, serão de 0,65% para PIS e 4% para COFINS. São mantidas em 1,65% para PIS e 7,60% para COFINS, aplicáveis aos juros sobre o capital próprio (DECRETO nº 8.426/2015).

As alíquotas aplicáveis sobre as receitas financeiras, alteradas em 30 de dezembro de 2022, com a promulgação do Decreto nº 11.322/2022, o qual estabeleceu uma redução nas mesmas, para 0,33% de PIS e 2% para COFINS. No entanto, em 01 de janeiro de 2023 foi publicado outro Decreto, o de nº 11.374/2023, reavaliando as alíquotas anteriores, ou seja, restabelecendo as alíquotas originais de 0,65% para PIS e 4% para a COFINS.

Este segundo Decreto gerou inúmeros processos judiciais, fundamentados no princípio da anterioridade nonagesimal que deve ser aplicado às contribuições. Com



o Decreto nº 11.374/2023 majorou as alíquotas das contribuições, em respeito ao princípio da anterioridade nonagesimal, onde as alíquotas só poderiam ser retomadas ao valor inicial depois de transcorridos 90 dias da publicação do Decreto. Havendo decisões nos dois sentidos, mantendo as alíquotas reduzidas por 90 dias e restabelecendo as alíquotas originais desde primeiro de janeiro.

A decisão está nas mãos do STF, na Ação Direta de Constitucionalidade – ADC 84. O STF suspendeu as decisões que permitiam a aplicação das alíquotas reduzidas de 0,33% e de 2%, até que seja concluído o julgamento. Significando então que desde 01 de janeiro de 2023, as alíquotas originais são de 0,65% para PIS e 4% para COFINS, independente da empresa possuir decisão judicial para aplicação das alíquotas reduzidas.

2.4 ESTUDOS ANTERIORES RELACIONADOS AO TEMA

Em pesquisas realizadas via internet, utilizando-se da busca por filtro, sendo ele, o título de documentos onde obtivessem a expressão PIS e COFINS, o qual retornou diversos resultados de estudo com o tema em questão. A busca teve por objetivo analisar os estudos anteriores sobre a temática das contribuições de PIS e COFINS. Após a leitura dos títulos, resumos e palavras-chave, foram eliminados alguns documentos que não estavam alinhados ao objetivo do estudo. Deste modo, foram selecionados 4 estudos, como apresentados por meio Quadro 2.

Quadro 2: Estudos selecionados com a temática de PIS e COFINS.

Autor	Ano	Amostra	Resultados
Otavio Oenning	2005	Análise tributária da não-cumulatividade do PIS e da COFINS na indústria de revestimentos cerâmicos enquadrada no lucro real: estudo de caso na empresa Portobello S/A	Análise de PIS e COFINS não-cumulativos em uma empresa de revestimentos cerâmicos. Em conclusões finais o autor apresenta ganhos obtidos no recolhimento destes tributos, comparando as sistemáticas de cálculo.
David Daniel Schimidt Neves dos Santos	2009	A não-cumulatividade das contribuições sociais e os créditos de PIS e COFINS sobre os insumos nas atividades comerciais	Em conclusões desta análise o autor conclui que no Art. 3º das leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03 não exerceu e nem pode exercer a função de excepcionar as hipóteses que ensejam o direito ao crédito a ser apropriado pelas pessoas jurídicas no âmbito deste regime. Nesse sentido, forçoso reconhecer a existência de uma autorização legal para a geração de crédito de insumos pelas empresas comerciais.

Continua...

Continuação...

Thiago de Lima Bezerra	2013	Créditos tributários de PIS e COFINS: estudo de caso em uma empresa do ramo de distribuição de alimentos localizada na região metropolitana de fortaleza	Análise de crédito tributários de PIS e COFINS em uma empresa de alimentos. O autor em conclusões finais informa que sem os créditos apurados por meio dos produtos e serviços adquiridos, os débitos levantados das referidas contribuições ficam mais onerosos para a empresa.
Gregori Nabarros Ayres Rodrigo Leme Dias de Souza	2020	Análise tributária do regime cumulativo e não-cumulativo das contribuições do PIS e COFINS: planejamento tributário realizado em uma empresa prestadora de serviços de transportes rodoviários de cargas.	Em análise o autor prevê que gerando previsão dos valores, por meio de um planejamento tributário. Essa previsão do custo tributário poderá contribuir, nas análises detalhadas, visando a redução da despesa com pagamento de todos os tributos previstos na legislação.

Fonte: Elaborado pela Autora (2023).

3 PROCEDIMENTO METODOLÓGICO

Nesta seção, será apresentado o enquadramento metodológico, incluindo os métodos, estratégias e técnicas utilizadas em relação ao objetivo de pesquisa, bem como os procedimentos adotados para coleta e tratamento dos dados referentes ao tema abordado neste estudo.

3.1 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO

A abordagem desta presente pesquisa se enquadra em quantitativa. A abordagem quantitativa tem como objetivo principal assegurar a precisão dos resultados obtidos. Para isso, usa-se técnicas a fim de minimizar a distração da análise e interpretação dos dados. Essa metodologia se baseia em medidas numéricas e busca quantificar relações e padrões entre variáveis, permitindo uma análise objetiva e sistemática (RICHARDSON, 1999).

Relacionado ao objetivo da pesquisa, se caracteriza de forma descritiva, onde a empresa disponibilizou um documento para realizar o estudo. Conforme Beuren, Longaray, Raupp, Sousa, Colauto e Porton (2014), a pesquisa descritiva é um estudo intermediário entre a pesquisa exploratória e a explicativa, sendo assim, não é tão introdutória quanto a primeira e não tão profunda como a segunda. Nessa circunstância, o significado de descrever seria identificar, relatar, entre outros.

Com relação aos procedimentos, se caracteriza como estudo de caso único e documental. A análise de caso foi direcionada de forma exclusiva a um único caso específico, apuração mensal do PIS e da COFINS. É necessário para pesquisadores que desejam aumentar os seus conhecimentos de um caso específico (BEUREN; LONGARAY; RAUPP; SOUSA; COLAUTO; PORTON, 2014). Pesquisa documental, sendo utilizado técnicas de análises em documentos, porque o objetivo é coletar informações de relatórios referenciados em fontes primárias (MARCONI, 2021).

3.2 PROCEDIMENTO DE COLETA E ANÁLISE DE DADOS



Está presente subseção tem como objetivo demonstrar os procedimentos, métodos e as técnicas que foram utilizadas para este estudo. A pesquisa foi realizada no primeiro semestre do ano de 2023. Com objetivo de analisar se a empresa de refrigeração está fazendo apuração das contribuições de PIS e COFINS conforme a legislação vigente.

No estudo em questão, foram conduzidas análises utilizando um documento disponibilizado pela empresa em análise, este documento disponibilizado pela empresa foi a apuração mensal de cinco meses novembro, dezembro de 2022 e janeiro, fevereiro e março de 2023 em arquivo de excel. Por meio deste arquivo disponibilizado, foram planilhados separadamente os tipos de operações, utilizando o critério de operações nacionais, zona franca de Manaus, internacionais, ajuste de crédito e operações de débito. Realizando isso, foram analisados os dados coletados e todos os números dispostos estão em reais.

Ao encontrar indícios de divergências dos valores oferecidos à tributação, foi confirmado na legislação e apontada a nova fórmula de cálculo. No caso das transações de ajuste de crédito, em que não havia uma identificação do tipo de operação do documento fiscal, foi solicitado à empresa um novo documento que contivesse o número do documento fiscal para cada operação em que o crédito das contribuições foi utilizado. A empresa forneceu o documento solicitado e, então, procedeu-se à abertura e verificação de cada documento individualmente, a fim de confirmar se o crédito estava correto.

4 APRESENTAÇÃO DA EMPRESA E ANÁLISE DOS RESULTADOS

A presente seção tem como propósito apresentar a empresa analisada neste artigo, bem como as análises decorrentes dos resultados obtidos por meio do estudo realizado.

4.1 APRESENTAÇÃO DA EMPRESA

Esse estudo foi realizado em uma empresa de refrigeração, optante pelo Lucro Real. A empresa de refrigeração iniciou suas atividades no ano de 1997, prestando serviços de assistência técnica com foco em manutenção de geladeiras, freezers, máquinas de lavar e fogões. Mais tarde, devido à visão do crescimento do fundador e também da grande demanda, a empresa passou a comercializar equipamentos condicionadores de ar, assim como a instalação destes.

Com o sonho ganhando espaço no mercado, surgiu a necessidade de ampliar seu negócio para outras cidades e estados. Atualmente, possui estabelecimentos nos estados de Santa Catarina, Paraná, Espírito Santo, Rio Grande do Sul e São Paulo. No estado de Santa Catarina, seus pontos comerciais estão localizados nos municípios de Içara, Joinville, Blumenau, Florianópolis e Itajaí. Com objetivo de proporcionar mais agilidade nas entregas e abastecimento de todas as filiais, a empresa conta com três centros de distribuição localizados no estado de Santa Catarina, Espírito Santo e Paraíba, com pontos de distribuição estão localizados no município de Içara, Vila Velha e Conde. A empresa analisada possui a contabilidade interna, contendo 5 pessoas especializadas para atuar na área da contabilidade.

4.2 APURAÇÃO MENSAL DAS CONTRIBUIÇÕES PIS E COFINS

Com o propósito de analisar a carga tributária das contribuições de PIS e COFINS, conforme o objetivo de presente estudo, faz-se necessário levantar as operações geradoras de créditos, no qual observa-se no quadro 03. Na sequência temos os créditos.

Quadro 3: Base de cálculo das operações de crédito.

Base de Cálculo de operações Nacionais	nov/22	dez/22	jan/23	fev/23	mar/23
Compra de mercadoria	3.076.210	6.506.505	4.882.707	6.074.358	6.088.472
Compra para Industrialização	1.367.463	-	-	1.645.205	2.385.817
Compra venda e ordem	2.991.920	-	-	-	-
Conhecimento de frete	246.559	497.818	531.463	268.137	362.264
Serviço de Consultoria	50.015	100.791	90.438	84.780	93.446
Serviço de Vigilância	20.300	23.524	20.820	22.969	22.377
Serviço de Industrialização	3.396	-	-	217.521	279.573
Crédito relativo a Aluguel	149.270	176.425	186.107	172.385	203.508
Crédito relativo a Combustível	18.097	16.902	19.581	21.960	-
Depreciação - Móveis e Utensílios	10.642	26.467	10.742	10.742	10.826
Depreciação - Construção	5.335	5.335	5.335	5.372	5.372
Depreciação - Instalações	4.032	4.032	4.032	4.032	4.032
Depreciação - Máquinas e Equipamentos	12.659	12.314	12.641	12.653	12.943
Amortização - Software	14.122	14.162	14.162	14.162	14.162
Depreciação - Veículos	15.351	15.351	15.351	15.351	15.351
Devolução de Cliente Dentro do Estado	291.982	183.883	182.640	223.104	302.300
Devolução de Cliente Fora do Estado	48.531	114.902	249.260	162.611	96.236
Manutenção e Conservação	-	44.823	34.571	34.244	8.680
Entrada de frete s/ compra	-	-	358.671	158.112	87.095

Continua...



Continuação...

Entrada de frete s/ transferência	-	-	59	-	-
Outras entradas dentro do estado	-	-	5.439	-	4.418
Outras entradas fora do estado	-	-	5.413	-	3.019
Entrada de Bonificação	-	-	-	233	121
Total	8.425.884	7.743.232	6.629.431	9.147.931	10.000.013

Fonte: Elaborado pela autora (2023).

Demonstra-se acima as operações nacionais, onde a empresa optante pelo Lucro Real enquadrada como comércio aproveitou crédito das contribuições. Observando a listagem dessas operações, nota-se que há divergência, nas seguintes operações:

No art. 3º da lei nº 10.833/2003 aborda os créditos que a pessoa jurídica poderá aproveitar, como apresentado no quadro 1 no tópico: VI - Máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

A IN nº 1.911/2019, em seu art. 173, dispõe que, o valor que compõe a base de cálculo dos créditos a ser descontado das contribuições PIS e COFINS, no regime de apuração não-cumulativo, os valores dos encargos de depreciação e amortização, relativos lei nº 10.637/2002, art. 3º, caput, incisos VI, VII e XI, § 1º, inciso III, e § 3º, inciso I; e lei nº 10.833/2003, art. 3º, caput, incisos VI, VII e XI, § 1º, inciso III, e § 3º, inciso I e art. 15, inciso II:

- I. Máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados a partir de 1º de maio de 2004, para:
 - a) utilização na produção de bens destinados à venda;
 - b) utilização na prestação de serviços; ou
 - c) locação a terceiros;
- II. Edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, adquiridas ou construídas a partir de 1º de maio de 2004, utilizados nas atividades da empresa;

A companhia atua na área comercial, sem ter objetivo social de prestar serviços ou fabricação de bens destinados à venda e conseqüentemente, pela legislação, não pode recuperar créditos de PIS e COFINS sobre os bens do ativo imobilizado, por falta de regulamentação. A legislação permite apenas a tomada de crédito por indústrias, prestadoras de serviços e locadoras de equipamentos.

Outra situação no qual a empresa está tomando crédito de forma irregular, refere-se à operação de entrada de mercadorias bonificadas, tendo em vista que não houve a respectiva revenda de bens para que surja o direito ao desconto de crédito

de PIS e COFINS, como determina o inciso I do art. 3 da lei nº 10.833/2003, houve uma venda de mercadorias adquiridas por doação. Nas demais operações demonstradas pela empresa, os créditos foram aproveitados corretamente, comparado ao estudo realizado e demonstrado no quadro 2.

Levando em consideração que o regime de apuração adotado pela empresa é o não-cumulativo, as alíquotas para utilização de aproveitamento de crédito são de 1,65% para o PIS e 7,60% para a COFINS. Considerando o quadro 3 (três) e as alíquotas do regime não-cumulativo, demonstra-se os resultados apurado das operações Nacionais:

Quadro 4: Valores apurados de PIS e COFINS das operações Nacionais.

Créditos de operações Nacionais	%	nov/22	dez/22	jan/23	fev/23	mar/23	Total
PIS	1,65%	139.027	127.763	109.386	150.941	165.000	692.117
COFINS	7,60%	640.367	588.486	503.837	695.243	760.001	3.187.933
Total		779.394	716.249	613.222	846.184	925.001	3.880.050

Fonte: Elaborado pela Autora (2023).

Conseqüentemente, a empresa se beneficia do crédito proveniente das operações nacionais, o que lhe permitirá reduzir o valor a ser pago em relação ao montante de cinco meses analisados, uma quantia de R\$ 3.880.050.

Os créditos relativos ao regime de incidência não-cumulativa para aquisições feitas por empresas estabelecidas na Zona Franca de Manaus. Os casos que envolvem produtos tributados a alíquotas diferenciadas como combustível, autopeças, bebidas, medicamentos, dentre outros, na aquisição de produtos industrializados na Zona Franca de Manaus, projeto aprovado pelo SUFRAMA, onde a pessoa jurídica sujeita à incidência não-cumulativa do PIS e da COFINS poderá descontar créditos calculados.

Quadro 5: Base de cálculo das operações da Zona Franca de Manaus.

Base de Cálculo de Operações da Zona Franca de Manaus	nov/22	dez/22	jan/23	fev/23	mar/23
Compra de Mercadoria	1.064.561	252	7.093.814	1.151.955	441.590
Compra Venda e Ordem	102.880	1.404.853	1.276.610	1.392.655	726.090
Total	1.167.441	1.405.105	8.370.424	2.544.610	1.167.680

Fonte: Elaborado pela autora (2023).

Desta maneira, com base no quadro 5, são apresentados os valores das operações originadas da zona franca de Manaus, mediante aplicação das alíquotas de 1% para PIS e de 4,60% para COFINS conforme lei nº 10.996/2004. Demonstra-se os resultados:

Quadro 6: Valores apurados das operações da Zona Franca de Manaus.

Créditos de operações da Zona Franca de Manaus	%	nov/22	dez/22	jan/23	fev/23	mar/23	Total
PIS	1,00%	11.674	14.051	83.704	25.446	11.677	146.553
COFINS	4,60%	53.702	64.635	385.039	117.052	53.713	674.142
Total		65.377	78.686	468.744	142.498	65.390	820.695

Fonte: Elaborado pela Autora (2023).

Nesse sentido, a empresa utilizou o crédito proveniente desta transação de maneira correta, permitindo a redução do valor a ser recolhido em relação aos cinco meses analisados, um valor de R\$ 820.695.

Segundo o art. 3º da lei nº 10.865/2004 um dos fatos geradores de crédito de PIS e COFINS é a entrada de bens estrangeiros no território nacional, ou seja, a compra de mercadoria importada.

Segundo Santos (2007) o fato gerador das contribuições será pertinente quando houver a entrada de bens estrangeiros no território nacional ou pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior como contraprestação por serviço prestado.

No art. 17 da lei nº 10.865/2004 (Redação dada pela lei nº 11.051/2004), às pessoas jurídicas importadoras dos produtos destinados à revenda poderão descontar crédito dessas contribuições.

Quadro 7: Base de cálculo das operações de importação.

Base de Cálculo de Operações de Importação	nov/22	dez/22	jan/23	fev/23	mar/23
Entrada de importação	1.364.239	644.599	-	-	167.849
Total	1.364.239	644.599	-	-	167.849

Fonte: Elaborado pela Autora (2023).

Com base no quadro 7, são apresentados os valores de importação que resultam em crédito sobre as alíquotas de 2,10% para o PIS e 9,65% para COFINS. No quadro 8 é apresentado os valores de crédito dessas contribuições.

Quadro 8: Valores apurados das operações de importação.

Créditos de operações de Importação	%	nov/22	dez/22	jan/23	fev/23	mar/23	Total
PIS	2,10%	28.649	13.537	-	-	3.525	45.710
COFINS	9,65%	131.649	62.204	-	-	16.197	210.050

Continua...

Continuação...

Total	160.298	75.740	-	-	19.722	255.761
--------------	----------------	---------------	----------	----------	---------------	----------------

Fonte: Elaborado pela Autora (2023).

Consequentemente, a empresa aproveitou de forma correta o crédito desta operação, onde pode reduzir do valor a ser cobrado da empresa, no valor dos cinco meses analisados, no valor de R\$ 255.761.

Os ajustes de crédito foram realizados de forma automática pelo sistema utilizado pela empresa, foi utilizado crédito de operações que são de aproveitamento duvidosa. Como por exemplo, as seguintes operações: Devolução de ativo imobilizado; transferência dentro do estado; transferência de material de uso e consumo dentro e fora do estado; remessa para conserto e perda, roubo ou deterioração. Percebe-se que dentro destes ajustes existe apenas uma operação com direito ao crédito, que seria a mercadoria adquirida ou recebida de terceiros.

Quadro 9: Base de cálculo dos Ajustes de Crédito.

Base de cálculo de Operações de Ajuste de Crédito	nov/22	dez/22	jan/23	fev/23	mar/23
Ajuste de Crédito	4.633	104	8.138	2.994	1.662
Total	4.633	104	8.138	2.994	1.662

Fonte: Elaborado pela Autora (2023).

Com base no quadro 9 e nas alíquotas aplicadas ao regime não-cumulativo de 1,65% para o PIS e 7,60% para a COFINS em operações dentro do país, o quadro 10 apresenta valores calculados de PIS e COFINS referente ao ajuste de crédito, que são operações nacionais.

Quadro 10: Valores apurados das operações de Ajuste de Crédito.

Créditos de operações de Ajuste de Crédito	%	nov/22	dez/22	jan/23	fev/23	mar/23	Total
PIS	1,65%	76	2	134	49	27	289
COFINS	7,60%	352	8	619	228	126	1.332
Total		429	10	753	277	154	1.622

Fonte: Elaborado pela Autora (2023).

Por tanto, a empresa aproveitou o crédito para esta operação, onde possibilitou reduzir o valor a ser cobrado à empresa pelo valor dos cinco meses analisados, um valor de R\$ 1.622.

Segundo a lei nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, a sistemática de recolhimento dessas contribuições, são as alíquotas 1,65% para PIS e 7,60% para COFINS. Como na entrada de mercadoria pode haver a possibilidade de crédito, na saída de mercadoria tem a obrigação do recolhimento. As operações com obrigação de recolhimento são as vendas de mercadorias para clientes de dentro e fora do estado, devolução de compra de fora e dentro do estado também.

Quadro 11: Base de cálculo das operações de débito das contribuições.

Base de Cálculo de Operações de Débitos	nov/22	dez/22	jan/23	fev/23	mar/23
Venda para Cliente Dentro do Estado	9.668.039	13.726.977	12.391.912	11.674.958	11.787.767
Venda para Cliente Fora do Estado	5.269.608	8.112.289	7.534.117	5.840.115	7.082.046
Devolução de Compra Fora do Estado	9.488	42.153	1.982	18.162	55.592
Devolução de Compra Dentro do Estado	-	5.661	1.965	308	119
Total	14.947.136	21.887.081	19.929.976	17.533.543	18.925.524

Fonte: Elaborado pela Autora (2023).

O resultado da apuração das operações de débito, considerando as alíquotas de 1,65% para PIS e 7,60% para COFINS, são de:

Quadro 12: Valores apurados das operações de débito.

Operações de Débitos	%	nov/22	dez/22	jan/23	fev/23	mar/23	Total
PIS	1,65%	246.628	361.137	328.845	289.303	312.271	1.538.14
COFINS	7,60%	1.135.982	1.663.418	1.514.678	1.332.549	1.438.340	7.084.968
Total		1.382.610	2.024.555	1.843.523	1.621.853	1.750.611	8.623.151

Fonte: Elaborado pela Autora.

Como resultado, a empresa efetuou o pagamento de R\$ 1.438.340 referente ao montante acumulado nos últimos cinco meses, demonstrado no quadro 12.

A operação de receitas financeiras também possui a obrigação dessas contribuições. Demonstra-se a base de cálculo desta operação a seguir, no quadro 13.

Quadro 13: Base de cálculo das operações das Receitas Financeiras.

Base de Cálculo de Operações de Débitos	nov/22	dez/22	jan/23	fev/23	mar/23
Receita Financeira	86.141	92.533	115.225	527.872	200.186
Total	86.141	92.533	115.225	527.872	200.186

Fonte: Elaborado pela Autora (2023).

Com base no quadro 13 e utilizando as alíquotas de 0,65% para PIS e de 4% para COFINS. É apresentado no quadro 14, o valor apurado pela operação de receita financeira.



Quadro 14: Valores apurados das operações de Receitas Financeiras.

Operações de Débitos	%	nov/22	dez/22	jan/23	fev/23	mar/23	Total
PIS	0,65%	560	601	-	-	-	1.161
COFINS	4,00%	3.446	3.701	-	-	-	7.147
Total a recolher		4.006	4.303	-	-	-	8.308

Fonte: Elaborado pela Autora (2023).

As alíquotas de PIS e COFINS sobre a operação de Receita Financeira teve alteração no ano de 2023, onde as alíquotas passaram a ser de 0,33% para PIS e 2% para COFINS, com o Decreto nº 11.322/2022. Com base nestas informações, utilizando os dados do quadro 13, utilizando as novas alíquotas, os valores apurados a partir de 2023 são demonstrados no quadro 15.

Quadro 15: Valores apurados das operações de Receitas Financeiras.

Operações de Débitos	%	nov/22	dez/22	jan/23	fev/23	mar/23	Total
PIS	0,33%	-	-	380	1.742	661	2.783
COFINS	2,00%	-	-	2.304	10.557	4.004	16.866
Total a recolher		-	-	2.685	12.299	4.664	19.648

Fonte: Elaborado pela Autora (2023).

Sendo assim, a empresa teve um valor a recolher em cima das operações financeiras de R\$ 27.957 (montante devido no quadro 14 e quadro 15). Somando o valor apurado com as duas alíquotas diferenciadas

Verificando as informações das alíquotas desta operação, observa-se que houve um equívoco nas informações ou na apuração tributária dos meses de janeiro, fevereiro e março. No dia 1º de janeiro de 2023, o decreto que reduzia as alíquotas foi oficialmente revogado. A partir destes dados, somente pessoas jurídicas que tenham ingressado com um processo judicial até de 02 de janeiro de 2023 tiveram direito de permanecer com alíquotas menores até 90 dias após a revogação do referido decreto. Entrando em contato com a empresa com questionamento se a tal teria entrado com esse processo, ela afirmou que não teria entrado, neste caso a empresa deveria recolher essas contribuições na alíquota total.

Com base nas informações demonstradas anteriormente, as bases de cálculo das apurações, são de:

Quadro 16: Base de cálculo da apuração mensal.

Base de Cálculo Apuração mensal	nov/22	dez/22	jan/23	fev/23	mar/23	Total de Débito/ Crédito

Continua...

Continuação...

Base de cálculo (crédito)	10.962.197	9.793.040	15.007.993	11.695.535	11.337.203	58.795.968
Base de cálculo (débito)	15.033.276	21.979.614	20.045.200	18.061.415	19.125.710	94.245.215

Fonte: Elaborado pela Autora (2023).

Baseando-se no quadro 16, foi realizada a apuração da contribuição do PIS, demonstrado no quadro 17.

Quadro 17: Apuração mensal do PIS.

Apuração mensal PIS	nov/22	dez/22	jan/23	fev/23	mar/23	Total
Crédito PIS	179.427	155.353	193.224	176.436	180.229	884.669
Débito PIS	247.188	361.738	329.225	291.045	312.932	1.542.128
Total a recolher	67.761	206.385	136.001	114.609	132.703	657.459

Fonte: Elaborado pela autora (2023).

A partir dessa apuração, é observado o valor mensal a recolher. O valor a recolher no montante dos 5 meses é de R\$ 657.459.

Baseando-se também no quadro 16, foi realizada a apuração da COFINS, demonstrado no quadro 18.

Quadro 18: Apuração mensal da COFINS.

Crédito Valor de COFINS	nov/22	dez/22	jan/23	fev/23	mar/23	Total
Crédito COFINS	826.071	715.332	889.495	812.522	830.038	4.073.458
Débito COFINS	1.139.428	1.667.119	1.516.983	1.343.107	1.442.344	7.108.981
Total a recolher	313.357	951.787	627.488	530.585	612.306	3.035.523

Fonte: Elaborado pela Autora (2023).

O valor total a recolher pela empresa no período destes cinco meses da COFINS foi de R\$ 3.035.523.

A apuração do valor das contribuições incidentes sobre o faturamento e os créditos aos quais as empresas possuem direito, resta demonstrar a apuração do valor a pagar ou a compensar, se for o caso.

Esta apuração consiste em com confronto com o valor do PIS/COFINS a Recolher R\$ 8.651.109, no Passivo Circulante, e com o saldo da conta PIS/COFINS



a Recuperar R\$ 4.958.127, do Ativo Circulante. Sendo assim, observa-se que a empresa teve a recolher nos últimos cinco meses, o valor total de R\$ 3.692.982.

As contribuições devem ser pagas até o dia 20 ou o último dia útil anterior, se o dia 20 não for dia útil, do mês subsequente ao mês da ocorrência dos fatos geradores. Este recolhimento é feito por meio de DARF, na modalidade não-cumulativa deverá ser efetuado de forma individualmente, mediante a utilização dos seguintes códigos, 5856 para COFINS e 6912 para o PIS.

4.2 ANÁLISE DAS APURAÇÕES

Para corrigir as divergências encontradas na apuração das contribuições do PIS (Programa de Integração Social) e da COFINS (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social), é necessário tomar algumas medidas corretivas em relação ao aproveitamento de créditos inadequados.

No contexto do crédito obtido para o ativo imobilizado, destaca-se a importância de enfatizar que a legislação permite o aproveitamento desse crédito apenas para indústrias e prestadores de serviço. Se a empresa em questão não se enquadra nesses setores, não é correto aproveitar o crédito desta operação. Assim, é essencial realizar ajuste na apuração mensal, de modo que o crédito não seja permitido seja vinculado ao ativo imobilizado, caso tenha sido ativado automaticamente.

Da mesma maneira, é importante ressaltar que a entrada de bonificações não resulta em crédito financeiro para a empresa, o que implica na impossibilidade de considerar essa operação. Caso tenham sido registrados créditos relacionados às operações de bonificação, é igualmente necessário proceder a correção na apuração mensal, eliminando esses créditos indevidos.

Quadro 19: Crédito das operações Nacionais ajustada.

Créditos de operações Nacionais	nov/22	dez/22	jan/23	fev/23	mar/23
Compra de mercadoria	3.076.210	6.506.505	4.882.707	6.074.358	6.088.472
Compra pra Industrialização	1.367.463	-	-	1.645.205	2.385.817
Compra venda e ordem	2.991.920	-	-	-	-
Conhecimento de frete	246.559	497.818	531.463	268.137	362.264
Serviço de Consultoria	150.015	100.791	90.438	84.780	93.446
Serviço de Vigilância	20.300	23.524	20.820	22.969	22.377
Serviço de Industrialização	3.396	-	-	217.521	279.573
Crédito relativo a Aluguel	149.270	176.425	186.107	172.385	203.508
Crédito relativo a Combustível	18.097	16.902	19.581	21.960	-

Continua...



Continuação...

Devolução de Cliente Dentro do Estado	291.982	183.883	182.640	223.104	302.300
Devolução de Cliente Fora do Estado	48.531	114.902	249.260	162.611	96.236
Manutenção e Conservação	-	44.823	34.571	34.244	8.680
Entrada de frete s/ compra	-	-	358.671	158.112	87.095
Entrada de frete s/ transferência	-	-	59	-	-
Outras entradas dentro do estado	-	-	5.439	-	4.418
Outras entradas fora do estado	-	-	5.413	-	3.019
Total	8.363.743	7.665.572	6.567.168	9.085.385	9.937.205

Fonte: Elaborado pela Autora (2023).

No quadro 19, foi realizada uma nova seleção das operações que possibilitam crédito de PIS e COFINS, encontrando-se um novo valor nas operações nacionais para realizar a apuração mensal.

Em relação a operação de ajuste de crédito, é fundamental analisar as operações em que foi realizado o aproveitamento de crédito de forma imprópria. É importante revisar os registros contábeis e identificar quais foram os créditos tomados incorretamente. Em seguida, é necessário realizar o ajuste na apuração mensal, eliminando esses créditos inadequados.

É importante ressaltar que as medidas corretas devem ser adotadas na legislação vigente e nos critérios adotados para o aproveitamento de crédito do PIS e da COFINS. Recomenda-se consultar um profissional especializado na área tributária para auxiliar na identificação e correção das divergências encontradas.

Baseando-se nas informações demonstradas, foi encontrado um novo valor de ajuste de crédito para realizar a apuração de forma adequada.

Quadro 20: Crédito de Ajuste de crédito ajustado.

Créditos de Operações de Ajuste de Crédito	nov/22	dez/22	jan/23	fev/23	mar/23
Ajuste de Crédito	-	-	4.926	-	-
Total	-	-	4.926	-	-

Fonte: Elaborado pela Autora (2023).

No quadro 20, é demonstrado o valor no qual a empresa poderia estar de fato aproveitando crédito de PIS e COFINS dentro da operação de ajuste de crédito.

Para realizar a apuração correta do PIS e da COFINS, é necessário considerar as bases de cálculo e alíquotas adequadas, bem como possíveis créditos a serem descontados. Por isso é importante o acompanhamento de um profissional de contabilidade especializado para realizar a apuração correta dos tributos, levando em

conta a particularidade do seu negócio e a legislação vigente. Segue abaixo a apuração ajustada excluindo os valores inadequados:

Quadro 21: Base de cálculo da apuração mensal com ajuste.

Base de Cálculo Apuração mensal com ajuste	nov/22	dez/22	jan/23	fev/23	fev/23	Total de Débito/ Crédito
Valor de crédito total	8.363.743	7.665.572	6.572.094	9.085.385	9.937.205	41.623.999
Valor de débito total	15.033.276	21.979.614	20.045.200	18.061.415	19.125.710	94.245.215

Fonte: Elaborado pela Autora (2023).

Para determinar o valor a ser recuperado por uma empresa após ajustar a apuração, é necessário analisar os registros financeiros e contábeis de uma empresa, identificar os erros e irregularidades na apuração anterior e fazer os ajustes apropriados. Após ajustar a apuração, o valor a recuperar da empresa é de:

Quadro 22: Valor de PIS e COFINS em cima das operações de crédito ajustada

Valor de Crédito	nov/22	dez/22	jan/23	fev/23	mar/23	Total
Crédito PIS	138.002	126.482	108.439	149.909	63.964	686.796
Crédito COFINS	635.644	582.583	499.479	690.489	755.228	3.163.423
Total	773.646	709.065	607.918	840.398	919.192	3.850.219

Fonte: Elaborado pela Autora (2023).

Com base no quadro 22, onde foram realizados os ajustes de crédito, o valor de PIS e COFINS em cima das operações com ajustes, o valor total dos cinco meses foi de R\$ 3.850.219.

Como demonstrado no quadro 15, foi recolhido valor em cima de alíquotas indevidas a partir do ano de 2023. Observando isso, realizou-se uma nova apuração em cima dessa operação utilizando a alíquota correta.

Quadro 23: Valores de PIS e COFINS com ajuste das alíquotas.

Operações de Débitos	%	nov/22	dez/22	jan/23	fev/23	mar/23	Total
PIS	0,65%	-	-	749	3.431	1.301	5.481
COFINS	4,00%	-	-	4.609	21.115	8.007	33.731
Total		-	-	5.358	24.546	9.309	39.213

Fonte: Elaborado pela autora (2023).



A partir deste ajuste, a empresa passou a recolher nos três meses analisados de 2023, o valor de R\$ 39.213.

Após a realização dos devidos ajustes, foi realizada uma nova apuração do PIS. No qual será demonstrado no quadro 24.

Quadro 24: Apuração mensal ajustada PIS.

Crédito Valor de PIS	nov/22	dez/22	jan/23	fev/23	mar/23	Total
Crédito PIS	178.325	154.070	192.144	175.355	175.641	875.535
Débito PIS	247.188	361.738	329.594	292.735	313.572	1.544.827
Total a recolher	68.863	207.668	137.450	117.380	137.931	669.292

Fonte: Elaborado pela Autora (2023).

Com base na nova apuração realizada, o valor a recolher da contribuição do PIS, demonstrado no quadro 24, o valor a recolher pela empresa é de R\$ 669.292.

Após a conclusão dos devidos ajustes foi realizada uma nova apuração para a COFINS. No qual será demonstrado no quadro 24.

Quadro 25: Apuração mensal ajustada COFINS.

Apuração COFINS	nov/22	dez/22	jan/23	fev/23	mar/23	Total
Crédito COFINS	820.995	709.422	884.519	807.541	808.941	4.031.418
Débito COFINS	1.139.428	1.667.119	1.516.983	1.343.107	1.442.344	7.108.981
Total a recolher	318.433	957.697	632.464	535.566	633.403	3.077.563

Fonte: Elaborado pela Autora (2023).

Com base na nova apuração realizada, o valor a recolher da contribuição da COFINS, demonstrado no quadro 25, o valor a recolher pela empresa é de R\$ 3.077.563.

Pela apuração tributária gerada nos períodos estudados, o montante total devido pelas contribuições foi de R\$ 3.692.982 (sendo R\$ 657.459 de PIS e R\$ 3.692.982 de COFINS).

Considerando a correção das irregularidades na apuração tributária levantada no estudo, para os períodos de novembro a março o montante das contribuições devidas pela empresa é de R\$ 3.746.855 (sendo R\$ 669.292 de PIS e R\$ 3.077.563 de COFINS).

Quando comparado o valor apurado pela empresa com os valores apurados após a correção das irregularidades apontadas, há uma diferença no montante de R\$ 53.873 (comparando o valor apurado pela empresa analisada, sendo R\$ 3.692.982 e o valor apuração após os ajustes do estudo, o valor de R\$ 3.746.855).



Para adequar os valores apurados incorretamente nos respectivos meses, deve-se retificar a EFD Contribuições, bem como a DCTF, para informar os montantes devidos dessas contribuições. Neste caso, se resultar em casa devedor de PIS e COFINS, esse recolhimento complementar terá a incidência de juros monetários e de 20% de multa.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A revisão fiscal é uma ferramenta de extrema importância no contexto empresarial, uma vez que visa fornecer segurança e confiança diante de possíveis auditorias fiscais realizadas pelas autoridades fiscais. Por meio da revisão fiscal, a empresa busca analisar e verificar minuciosamente todos os aspectos relacionados às suas obrigações fiscais, como o cumprimento das normas tributárias, a fiscalização dos registros contábeis e apuração correta dos tributos devidos.

Além de contribuir para o cumprimento das obrigações fiscais de forma mais precisa e em conformidade com a legislação vigente, a revisão fiscal tem objetivo de identificar e corrigir falhas e inconsistências que podem resultar em problemas futuros, como multas, autuações e processos fiscais. Dessa forma, ao adotar a revisão fiscal como uma prática regular, a empresa demonstra seu compromisso com a conformidade fiscal, fornecendo sua imagem perante as autoridades fiscais e no mercado em geral.

Portanto, a implementação fiscal de uma revisão fiscal eficiente e abrangente é fundamental para assegurar a conformidade legal, apropriar a gestão tributária e minimizar os riscos fiscais, fornecendo assim uma posição competitiva dentro do mercado.

Visto que o objetivo deste artigo é analisar os processos de apuração, que incidem no aproveitamento e recolhimento das contribuições de PIS e COFINS em uma empresa de refrigeração, com os estudos realizados e conferência nas apurações mensais, conclui-se que, a empresa estudada apresenta inconformidades com a legislação atual, especialmente em relação a apuração mensal das contribuições federais, PIS e COFINS. Foi identificado que a empresa recuperou créditos das operações de ativo imobilizado, entrada de bonificação e ajuste de crédito de forma indevida e recolheram valores com alíquotas indevidas nas operações de receitas financeiras.

Essas constatações ressaltam a importância de um conhecimento aprofundado das regras e princípios que regem a área da controladoria. É fundamental que a empresa tenha uma equipe capacitada, composta por especialistas em contabilidade, que possam auxiliar na compreensão das obrigações fiscais e na busca por alternativas legais para otimizar a carga tributária.

Além disso, recomenda-se que a empresa realize uma revisão periódica das apurações tributárias, com propósito de evitar erros e garantir a conformidade fiscal. Essa revisão deve incluir uma análise minuciosa das transações, o acompanhamento de mudanças nas leis fiscais e a implementação de controles internos. Ao adotar essas medidas, a empresa poderá tomar decisões estratégicas mais embasadas, identificando alternativas mais intuitivas para a gestão tributária e evitando possíveis contingências decorrentes da não conformidade com a legislação fiscal.

A pesquisa ficou limitada, pois houve demora ao responder aos questionamentos necessários, referente a tributação.



É importante ressaltar que cada empresa é única, e as recomendações seguidas neste estudo são específicas para a empresa em estudo. Portanto, como sugestão de estudo futuro, sugere-se uma nova pesquisa verificando as operações dessas contribuições em um novo regime de apuração.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal, 1988. Disponível em:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 09 abril 2023.

BRASIL, Decreto nº 8.426, de 1º de abril de 2015. Restabelece as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não-cumulativa das referidas contribuições. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/decreto/d8426.htm> Acesso em: 15 de maio de 2023.

BRASIL, Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002. Dispõe sobre a não cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10637.htm.> Acesso em: 15 de maio de 2023.

BRASIL, Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/l10.833.htm.> Acesso em: 15 de maio de 2023.

BRASIL. Lei da Contribuição Social Sobre o Faturamento, Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991. **Presidência da República**. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp70.htm>. **Acesso** em: 22 de maio de 2023.

BRASIL. Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999. **Dispõe sobre a relação entre a Receita Federal e o Banco Central do Brasil, cria o Comitê de Política Monetária, altera a legislação tributária federal e dá outras providências**. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 20 jan. 1999. Disponível em:
<https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9779.htm>. Acesso em: 16 de maio de 2023.

BRASIL. Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002. Dispõe sobre a não cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social



(PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica, e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 31 dez. 2002. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110637.htm> . Acesso em: 16 de maio de 2023.

BRASIL. Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Dispõe sobre a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), altera a Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 30 dez. 2003. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/l10.833.htm>. Acesso em: 13 de abril de 2023.

BRASIL. Lei nº 13.322, de 22 de março de 2022. Dispõe sobre [inserir descrição do objeto da lei]. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 23 mar. 2022. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2016/Lei/L13322.htm>. Acesso em: 13 de abril de 2023.

BEUREN, Ilse Maria; LONGARAY, André Andrade; RAUPP, Fabiano Maury; SOUSA, Marco Aurélio Batista de; COLAUTO, Romulo Douglas; PORTON, Rosimere Alves de Bona. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**. 3. ed. São Paulo: Atlas S.A, 2014. 185 p.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 19. Ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade Tributária**. 14. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

GRECO, Marco Aurelio. **Contribuições (um figura sui generis)**. São Paulo: Dialética, 2000.

LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. **Não cumulatividade da contribuição ao PIS**. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, jun. 2007. Disponível em: <<https://sapientia.pucsp.br/bitstream/handle/7604/1/Pedro%20Lunardelli.pdf>>. Acesso em: 14 de abril de 2023.

MADEIRA, Patricia Hermont Barcellos Gonçalves. **Não-cumulatividade do PIS e da COFINS**. 2009. 165f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Curso de Pós-Graduação em Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009.

MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de metodologia científica**. 9.ed. São Paulo: Atlas, 2021.

OLIVEIRA, Luís Martins; CHIEREGATO, Renato; PEREZ JUNIOR, José Hernandez; GOMES, Marliete Bezerra. **Manual de Contabilidade Tributária Avançada**. 4. Ed. São Paulo: Atlas, 2013.
<<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=46030>>. Acesso em: 14 de abril de 2023.



PAULSEN, Leandro. VELLOSO, Andrei Pitten. **Contribuições: teoria geral, contribuições em espécie**. 3ª Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010. P. 28.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade geral facilitada**. Rio de Janeiro: Método, 2017. 585 p. 1 v. Ebook

SANTOS, Cleonimo dos. **Como calcular e recolher pis/pasep e cofins**. 4. ed. São Paulo: Iob, 2007.

Silva, L. P. (2012). A importância do Planejamento Tributário aplicado à função gerencial nas organizações. Minas Gerais, 2012.

VITALIS, Aline. Compliance fiscal e regulação fiscal cooperativa. Direito Gv, São Paulo, v. 15, n. 1, p. 1-22, 02 maio de 2019. Quadrimestral. Disponível em: <<https://www.scielo.br/j/rdgv/a/LXn9MM7yK5QS8qCnP4qBTpS/?lang=pt&format=html>>. Acesso em: 22 abril 2023.

YAMASHITA, D. Da não-cumulatividade do PIS e da Cofins e o conceito de insumos. In: GAUDÊNCIO, S. C. et al. **Fundamentos do PIS e da Cofins: e o regime jurídico de não-cumulatividade**. São Paulo: MP, 2007